

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 5S/46/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200444  
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 05. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2022:8020200444.6

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a členov senátu JUDr. Mariana Hoffmanna PhD. a doc. JUDr. Petra Molitorisa, PhD., v právnej veci žalobcu SVIDMEX + s.r.o. so sídlom Murgašova 3, 040 01 Košice, IČO: 46 902 228, zastúpeného konateľom J. J.-Y., právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Hopferova s.r.o. so sídlom Bajzova 2, 040 01 Košice, zastúpenej konateľkou a spoločníčkou H. J. F., proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 13. mája 2020 Číslo: XXXXXXXXXX/XXXX, na základe podanej všeobecnej žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Žalobu z a m i e t a.

Náhradu trov konania účastníkom n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.  
Závery správnych orgánov

1. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, rozhodnutie Daňového úradu Prešov, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňový úrad ako správca dane vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2018 rozdiel dane v sume XX XXX,XX eur zo dňa 19. decembra 2019 pod Číslom: XXXXXXXXXX/XXXX, potvrdil.

2. Výrok rozhodnutia odôvodnil žalovaný poukazom na odvolacie námietky žalobcu, ktorý v odvolaní zo 06.02.2020 a v jeho doplnení zo dňa 03.03.2020 navrhol rozhodnutie správcu dane zrušiť z dôvodu, že toto bolo vydané nezákonne, nedostatočne zistil skutkový stav správcu dane a nesprávne vyhodnotil listiny a dôkazy zabezpečené daňovým subjektom. Odvolacie námietky sú totožné so žalobnými námietkami uvedenými daňovým subjektom v podanej žalobe. Daňový subjekt poukázal pritom v odvolaní na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ako aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 8Sžf/9/2013 a navrhol rozhodnutie z 19.12.2019 zrušiť.

3. Žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane a zistil tento skutkový stav.

Dňa 13.05.2020 vydal žalovaný: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v rámci odvolacieho konania rozhodnutie pod č. XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým potvrdil rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 19.12.2019, ktorým Daňový úrad Prešov podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších

predpisov vyrubil rozdiel dane v sume XX.XXX,XX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 daňovému subjektu SVIDMEX + s.r.o., Alšavvská 1094/4, 040 01 Košice- mestská časť Vyšné Opátske, IČO: 46 902 228, DIČ: 2023652521, 1Č DPH SK2023652521.

4. Daňový úrad Prešov vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty SVIDMEX + s.r.o., daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018. ktorá sa začala v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 24.10.2018, t.j. 21.11.2018. Na základe dokladov predložených ku kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 správca dane zistil, že si kontrolovaný platiteľ odpočítal daň z pridanej hodnoty na základe faktúr od platiteľa TONA Stavebniny s.r.o., a to v celkovej sume XX XXX,XX eur z toho DPH XX XXX,XX eur. Platiteľ uviedol, že tovar nakúpený od Spoločnosti TONA Stavebniny, s.r.o. použil na realizáciu diela Obnova lodží a fasády bytového domu Ždiarska 19, Košice, k čomu uzavrel zmluvu o dielo s objednávateľom Spoločenstvom vlastníkov bytov a nebytových priestorov. Správca dane nespochybnil samotnú existenciu dodávaného tovaru, spochybnil dodanie tovaru spoločnosťou TONA Stavebniny, s.r.o. na základe faktúr, z ktorých si platiteľ uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Za účelom preverenia zdaniteľných obchodov uvedených na faktúrach od spoločnosti TONA Stavebniny s.r.o., zaslal správca dane dožiadanie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 07.03.2019, ktorým požiadal Daňový úrad Bratislava o vykonanie miestneho zisťovania v spoločnosti TONA Stavebniny, s.r.o. a preverenie predmetných dodávok pre kontrolovaného platiteľa. V odpovedi na dožiadanie miestne príslušný daňový úrad uviedol, že sídlo daňového subjektu TONA Stavebniny, s.r.o. je iba virtuálne. Konateľ spoločnosti W. Q. konateľ bol na základe dožiadania predvolaný na výsluch svedka Daňovým úradom Košice. O tejto skutočnosti bol informovaný aj kontrolovaný platiteľ, ani jeden z nich sa však na výsluch nedostavil. Neúspešný bol aj pokus o predvedenie svedka.

5. Z informačného systému daňovej správy bolo zistené, že spoločnosť TONA Stavebniny, s.r.o. deklarovala nákup od platiteľa GOLF MÉDIA, s.r.o., Košice, IČO 45 912 858 ( od 06.09.2019 zmena názvu a sídla spoločnosti na Artheon Import, s.r.o.. Karpatské námestie 10, Bratislava).

6. Daňový úrad Košice na základe dožiadania preveroval či spoločnosť GOLF MEDIA, s.ro. dodala spoločnosti TONA Stavebniny, s.r.o. predmetný tovar, ktorý mal byť ďalej predaný spoločnosti SVIDMEX + s.r.o. V informačnom systéme daňovej správy bolo zistené, že spoločnosť GOLF MEDIA, s.r.o. podala posledné daňové priznanie za 1. štvrtrok 2018. Konateľom boli postupne zasielané predvolania na výsluch no ani jeden z nich sa na výsluch nedostavil.

7. Zamestnanci správcu dane vyzvali kontrolovaného platiteľa, aby k faktúram od spoločnosti TONA Stavebniny s.r.o., doložil písomnosti a podal informácie k tomuto zdaniteľnému obchodu. Dňa 07.12.2018 sa na Daňovom úrade Prešov, pobočka Poprad uskutočnilo ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti SVIDMEX + s.r.o. na ktorom boli zamestnancom správcu dane priložené doklady k faktúram od spoločnosti TONA Stavebniny s.r.o. Kontrolovanému platiteľovi bol následne doručený protokol z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie. V lehote uvedenej vo výzve podal platiteľ vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré boli prerokované a písané v zápisnici.

8. Zamestnanci správcu dane nespochybnili samotnú existenciu predmetného tovaru, jeho použitie kontrolovaný platiteľ preukázal. Nepreukázané bolo dodanie tovarov práve spoločnosťou TONA Stavebniny, s.r.o. Konateľ spoločnosti SVIDMEX + s.r.o. skutočnosť, že mu bol dodaný tovar spoločnosťou TONA Stavebniny, s.r.o. preukazoval iba faktúrami a dodacími listami. Konateľ kontrolovaného subjektu si nemal žiadnym spôsobom preveriť dodávateľa, jediným kritériom bola najnižšia cena. Konateľ kontrolovaného platiteľa uviedol, že si preveril spoločnosť TONA Stavebniny, s.r.o. na stránke finstat.sk, pričom zistené informácie nemohli dať záruku, že spoločnosť TONA Stavebniny, s.r.o. môže v roku 2018 byť dodávateľom stavebného materiálu vo veľkom rozsahu.

9. Správca dane tiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 5Sžf/66/2011 v ktorom Najvyšší súd SR opätovne poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí.

10. Poukázal tiež na Rozsudok Súdneho dvora z 13. februára 2014 vo veci C- 18/13 Maks Pen EOOD, bod 26, v zmysle ktorého boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práv na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávky tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ak platiteľ vedel alebo mohol vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí považovať za účastníka na tomto podvode, (rozsudok Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04).

11. Následne správca dane vydal dňa 19.12.2019 rozhodnutie č. XXXXXXXXX/XXXX, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.Z. vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume XX XXX,XX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018. Odmietol mu právo na odpočítanie dane z tovaru od deklarovaného dodávateľa TONA Stavebniny, s.r.o., keďže sa daňový subjekt podieľal na dodávkach, ktoré boli poznačené podvodným konaním, o ktorom mal alebo mohol vedieť. Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalobca v odvolaní tvrdil, že preukázal splnenie zákonných podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie dane.

12. Žalobca v odvolaní uviedol, že spoločnosť TONA Stavebniny s.r.o. má v obchodnom registri ako predmet podnikania zapísané aj uskutočňovanie stavieb a ich zmien. Finančné riaditeľstvo jednak opätovne poukázalo na nedostatočné preverenie dodávateľa a zároveň uviedlo, že ako platiteľ dane z pridanej hodnoty mal žalobca o to väčšiu povinnosť náležite zistiť všetko, čo vedie k tak nízkym cenám tovarov, ktoré nakúpil a hlavne od koho ich nakupuje. Uvedené mal daňový subjekt zisťovať o to starostlivejšie, že konateľ dodávateľa vôbec nepozná a dodávateľ mal iba virtuálne sídlo a žiadnych zamestnancov, čo je pri výkone predmetu podnikania „stavebniny“ neobvyklé. Podvodné konanie podľa Finančného riaditeľstva SR dokazovala aj skutočnosť, že konateľ uviedol k faktúre č. 18/07/037 zo dňa 27.07.2018 do zápisnice, že jeho faktúra bude uhradená až po dodaní všetkých kusov zábradlia, pretože ho nepoznal a zálohu mu neposkytol. Konateľ však doklad o úhrade tejto faktúry nepredložil. Argumentoval ďalej tým, že celé rozhodnutie je v zásade založené na tvrdení, že daňový subjekt nijakým spôsobom nepreveril dodávateľa.

13. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia poukázal na rozsudok Kittel a Recolta Recycling C-439/04 a C-440/04, Európsky súdny dvor konštatuje, vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práv na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy dodávky tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Daňovému subjektu prináleží právo na odpočítanie dane, ak konal v dobrej viere. Požiadavku dobrej viery spĺňa zdaniteľná osoba vtedy, ak sa nielenže aktívne nepodieľa na daňovom podvode, ale ani nevie, resp. nemôže vedieť, že sa na ňom podieľa. Preto platiteľ, ktorý vedel alebo mal vedieť sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí považovať za účastníka na tomto podvode.

14. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný citoval príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj Daňového poriadku a dospel k záveru po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, že správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018, ktoré si daňový subjekt uplatnil v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1,2 písm. a/ Zákona o DPH na základe faktúr od deklarovaného dodávateľa TONA Stavebniny s.r.o.

Čo sa týka rozsudku, na ktorý poukazuje daňový subjekt v odvolaní, podľa ktorého vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritéria, na ktorých sú založené pojmy a dodávky tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Preto platiteľ, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa

svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH sa musí považovať za účastníka v tomto podvode. Právo na odpočítanie dane správca dane neuznal z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, keďže v dodávateľskom rade zistil u subdodávateľa GOLF MEDIA s.r.o. daňový únik. Ten nepriznal a neodviedol daň zo zdaniteľných obchodov s dodávateľom daňového subjektu TONA Stavebniny s.r.o. Z okolností, za ktorých bol uzatvorený zdaniteľný obchod medzi ním a dodávateľom TONA Stavebniny s.r.o. uvedené skutočnosti vyplývajú. Žalobca ako daňový subjekt si svojho dodávateľa vôbec nepreveril, uviedol, že si overoval na stránke [www.finstat.sk](http://www.finstat.sk), či taká spoločnosť existuje, no odignoroval fakt, že na uvedenej stránke mal jeho dodávateľ uvedené, že podniká v stravovaní a v jedálňach. Tiež si neoveril totožnosť osoby, s ktorou on dojednal obchod už vo februári, či marci 2018, keďže v tom čase W. Q. nebol ešte konateľom spoločnosti TONA Stavebniny s.r.o. To sa nedá považovať za obstaranie všetkých dostupných informácií k predmetu rozhodnutia konateľa spoločnosti, t.j. uskutočniť zdaniteľný obchod s dodávateľom. Jediným kritériom preňho bola najnižšia cena na trhu.

Spoločnosť TONA Stavebniny s.r.o. má však v obchodnom registri zapísaný predmet podnikania ohľadom stavebných prác od 23.11.2012 a s poukazom na pôsobenie na trhu s týmto predmetom podnikania musel vedieť, či takéto ceny materiálov, ktoré mu ponúkal dodávateľ sú reálne bez akýchkoľvek pochybností, že sa môže zúčastniť na daňovom podvode. Ako platiteľ dane z pridanej hodnoty mal o to väčšiu povinnosť náležite zistiť s odbornou starostlivosťou všetko, čo vedie k takým nízkym cenám tovarov, ktoré nakúpil a hlavne od koho ich nakupuje.

15. Ďalšou skutočnosťou potvrdzujúcou záver správcu dane je bezpochyby fakt, že konateľ daňového subjektu uviedol k faktúre č. 18/07/037 zo dňa 27.07.2018 do zápisnice z 27.08.2019, že až po dodaní všetkých kusov zábradlia bude jeho faktúra uhradená, pretože ho nepoznal a zálohu mu neposkytol. Konateľ však doklad o úhrade tejto faktúry nepredložil. Z týchto skutočností vyplýva právne relevantný záver, že žalobca ako daňový subjekt si svojho dodávateľa vôbec nepreveril a že tento mu ani reálne tovary nedodal ani dodať nemohol. Táto skutočnosť je zrejmä aj zo stavebného denníka, keďže zábradlia boli dodané na stavbu až v auguste, septembri a novembri 2018, t.j. faktúra zo dňa 27.07.2018 vôbec neodrážala reálny stav dodávky. Napriek tomu už tovar deklarovaný faktúrou č. 18/07/037 bol vyfakturovaný Spoločenstvu vlastníkov bytov Košice na základe faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 30.07.2018.

16. Žalovaný v závere rozhodnutia poukázal na to, že konateľ kontrolovaného daňového subjektu si pri realizácii zdaniteľného obchodu mohol overiť, či spoločnosť TONA Stavebniny s.r.o. má kapacity na dodanie im objednaných tovarov. Ak by postupoval v zmysle svojich povinností, ktoré mu z tohto ustanovenia vyplývajú, mohol a mal vedieť, že tieto tovary budú musieť byť vykonané subdodávateľsky. Samotné konanie daňového subjektu však nebolo v súlade s konaním v dobrej viere.

Čo sa týka čestného vyhlásenia W. Q. daňový subjekt argumentuje v odvolaní týmto čestným vyhlásením konateľa, ktorý bol niekoľkokrát neúspešne predvolávaný, či predvádzaný a daňový subjekt bol o tomto upovedomený podľa odvolacieho orgánu je preto nepochybné, že kontrolovaný daňový subjekt nekonal v dobrej viere. Ak by mal reálny záujem na účasti bývalého konateľa dodávateľa, keďže zjavne s ním bol v kontakte, tak by prišiel deň keď sa malo uskutočniť ústne pojednávanie s W. Q.. Ani svedok, ani daňový subjekt však na ústne pojednávanie neprišli.

Pokiaľ daňový subjekt v odvolaní poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ sp. zn. C-354/03, C-353/03 a C-484/03, v ktorých Súdny dvor EÚ konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenie boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Z vyššie uvedeného skutkového stavu zisteného správcou dane je možné prijať právne relevantný záver, že daňový subjekt nekonal v dobrej viere a postupoval bez vynaloženia akejkoľvek odbornej starostlivosti, čo vylučuje možnosť, že nevedel, resp. nemohol vedieť, že sa svojim nákupom stal účastným na daňovom podvode. Námietky daňového subjektu preto považuje odvolací orgán za neopodstatnené a zavádzajúce.

Správca dane preto podľa odvolacieho orgánu postupoval v súlade so zákonom a skutkový stav vyhodnotil správne.

II.

Žalobné dôvody

17. Včas podanou žalobou sa žalobca prostredníctvom právneho zástupcu domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad z 19.12.2019 a vrátenia veci Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad na ďalšie konanie a priznania trov konania.

Žalobca v žalobe argumentuje tým, že

- rozhodnutie žalovaného nevychádza zo skutkového stavu zisteného dokazovaním a vyplývajúceho z administratívneho spisu,
- žalovaným zistený skutkový stav si nesprávne vyložil a posúdil správca dane,
- v procesnom postupe žalovaného došlo k porušeniu procesného predpisu, čo malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia
- aj keď žalovaný použil správny právny predpis, avšak ten chybné vyložil, v dôsledku čoho dospel k nesprávnym právnym záverom,
- napadnuté rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené, protirečivé, z obsahu nie je zrejmé, aké úvahy viedli žalovaného pri vyhodnotení dokazovania, pri právnom posudzovaní.

18. Ako žalobné dôvody žalobca uvádzal námietky týkajúce sa dokazovania a dôkazného bremena.

Žalobca uviedol, že v tomto prípade sa jedná o vzťah medzi spoločnosťou TONA Stavebniny s.r.o. a so spoločnosťou GOLF MEDIA s.r.o., ktorých účastníkom žalobca nebol, nemal a ani nemohol mať na tieto obchodné vzťahy dosah. V tomto prípade si uplatnil právo na odpočet žalobca a nie tieto spoločnosti. Správca dane zaťažil v zásade žalobcu dôkazným bremenom aj v tom smere ako získala spoločnosť TONA Stavebniny s.r.o. dodávaný tovar, teda vo vzťahu k obchodným vzťahom, v ktorých žalobca nebol zúčastnený.

Žalobca nepovažoval rozhodnutie žalovaného za zákonné, žalovaný sa vôbec nevysporiadal so skutočnosťami uvádzanými v odvolaní žalobcu, v zásade podľa názoru žalobcu, prevzal tvrdenia správcu dane ako prvostupňového orgánu.

Rozhodnutie žalovaného nemožno považovať za dostatočne odôvodnené, ktorýkoľvek dôkaz, ktorý žalobca predložil na preukázanie svojich tvrdení, zhodnotil správca dane a následne žalovaný, ktorý prevzal jeho hodnotenie, úplne opozitne. Všetky tvrdenia a všetky predložené dôkazy mali údajne poukazovať na podvodné konanie žalobcu, aj keď z nich vyplýva niečo iné. Žalobca dôvodil tým, že žalovaný a orgán verejnej správy prvého stupňa v rámci konania očakávali zo strany žalobcu predkladanie dôkazov, ktoré však išlo nad rámec zákonných povinností žalobcu, na druhej strane aj keď žalobca dôkazy predložil, boli tie použité v jeho neprospech.

19. Žalovaný a orgán prvého stupňa dôkazy nesprávne zhodnotili a vyvodili závery vyhovujúce len pre správcu dane. Žalovaný postupoval v tomto smere nezákonne a dopustil sa hodnotenia dôkazov takým spôsobom, ktoré možno klasifikovať ako svojvoľné.

Žalobca poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, z ktorého vyplýva, že skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľských subjektov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu, ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu.

Žalobca sa odvolával na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011: „Pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru a služieb. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vzhľadom na takto zdokumentované plnenie vzniká otázka, v akom rozsahu by podľa správcu dane mal žalobca zabezpečovať ešte dôkazy o existencii plnenia. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená.“ „Najvyšší súd preto dospel k záveru, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania.“ Správca dane a žalovaný v tomto prípade však neznášali dôkazné bremeno, len bez ďalších hmotných dôkazov spochybňovali dôkazy predkladané žalobkyňou. Takýto postup nemožno považovať za zákonný.

20. Vo vzťahu k predloženému čestnému prehláseniu uvádza žalovaný, že nie je dôkazným prostriedkom, ale dôkazný prostriedok nahradzuje, ak jeho použitie správny orgán v administratívnom konaní pripustí. Pravdivosť takéhoto tvrdenia by mala byť podporená takými dôkazmi, na základe ktorých je nepochybné, že skutočnosti uvádzané vo vyhlásení sú pravdivé, žalovaný však uvádza, že v tomto prípade to nie je možné konštatovať. Žalobca namietal, že ako daňový subjekt v daňovom konaní vyčerpal svoje dôkazné bremeno predložením položkovitej faktúry, dodacieho listu, pričom materiálne plnenie bolo spotrebované v rámci výstavby. Žalovaný a správca dane nepostupovali v súlade so zákonom pokiaľ očakávali a žiadali od daňového subjektu produkovať ďalšie dôkazy. Napriek tomu žalobca na vlastné náklady a námahu zabezpečil ďalšie dôkazy, čím v zásade už plnil úlohy, ktoré mal inak plniť správca dane a prekročil svoje zákonné povinnosti dokazovať. Napriek tomu, že žalobca nahradil činnosť správcu dane v tomto smere a preukázal všetky skutočnosti predloženým čestným prehlásením, aj tie ktorými ho daňový úrad nadmieru zaťažil, bol obvinený z podvodného konania. V daňovom konaní platí síce prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia a správca dane nie je síce povinný vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu, ale k problematike posudzovania daňovej neutrality a rozloženia dôkaznej povinnosti medzi daňovým subjektom a daňovým orgánom poukazuje žalobca na rozsudok Najvyššieho sudu SR 6Sžf/10/2012, v ktorom je vyslovený záver, že daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočnosti, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Dodanie spoločnosťou TONA Stavebniny s.r.o. nezabezpečoval daňový subjekt. Daňový subjekt vie uviesť, že predmet plnenia obdržal a bol mu predaný konateľom spoločnosti TONA Stavebniny s.r.o. W. Q. na základe objednávky, táto si vyfakturovala dodanie plnenia. Faktúra bola predložená aj daňovému úradu spolu s ďalšími listinnými dôkazmi.

21. Čo sa týka námietky týkajúcej sa údajného podvodného konania žalobcu, žalovaný prisvedčil záveru správcu dane, že žalobca sa mal zúčastniť daňového podvodu, k uvedenému záveru dospel správca dane a žalovaný na základe nesprávnych a nezákonných úvah nevyplývajúcich z vykonaného dokazovania. Takejto účasti nenasvedčuje žiadny dôkaz, ktorý bol produkovaný v konaní. Žalobca už v podanom odvolaní poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ, nakoľko sa žalovaný s ich obsahom a aplikáciou na tento prípad vôbec nezaoberal, žalobca na nich opätovne poukázal. Jedná sa o rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojení s prípadom C-354/03 (Optigen), C- 355/03 (Fulcrumelektronics) a C-484/03 (Bondhouse), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Konštantnosť tejto judikatúry potvrdzuje aj napr. rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf 92/2014 z 30.04.2015, v ktorom najvyšší súd potvrdil argumentáciu Krajského súdu v Košiciach v rozhodnutí sp. zn. 7S/42/2014 zdôrazňujúc, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt žalobcu, avšak nie absolútne. V tomto rozsahu Najvyšší súd poukázal taktiež na skutočnosť, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“.

22. Žalobca trvá na tom, že žiadna zo skutočností, ktoré vyšli najavo v konaní, nepreukazuje, že by mal byť zapojený do podvodného konania, respektíve, že by mal akúkoľvek vedomosť o daňovom podvode, pokiaľ žalovaný a správca dane dospeli k opačnému záveru, tento nie je dôkazné podložený. Zo strany správcu dane, ako aj žalovaného došlo k reštriktívnej a nesprávnej aplikácii judikatúry Súdneho dvora EÚ tak, že daňové subjekty sú dostávané do bezvýhodiskovej situácie, keďže sú im dávané na ťarchu také skutočnosti, ktoré objektívne nevedia žiadnym spôsobom ovplyvniť a zhojiť. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ (tretia komora) z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorého podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali svojich dodávateľov. Európsky súd rozhodol, že daný štát môže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daňové úrady cez objektívne dôkazy dokážu, že nevedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom. V rámci daňového konania žalobkyňa preukázala splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok na ktoré sa viaže odpočet DPH. Zároveň v žalobe podal žalobca návrh na odklad vykonateľnosti.

III.

Vyjadrenie žalovaného

23. Na základe obsahu žaloby žalovaný uviedol, že na svojich záveroch trvá a jeho vyjadrenie k žalobným námietkam sa zhoduje s jeho vysporiadaním sa s odvolacími námietkami uvedenými v napadnutom rozhodnutí.

IV.

Záveru správneho súdu

24. S poukazom na zákon č. 162/2015 Z.z., ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016 (Správny súdny poriadok) postupoval správny súd v zmysle príslušných ustanovení uvedeného právneho predpisu.

25. S dôrazom na návrh na odkladný účinok žalobcu v žalobe správny súd uznesením zo dňa 24. novembra 2020 pod sp. zn. 5S/46/2020-73 návrh na odkladný účinok žaloby zamietol.

26. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č.222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH). predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

27. Podľa § 8 ods. 1 Zákona o DPH dodaním tovaru je a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí, b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

28. Podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

29. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

30. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

31. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

32. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

33. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

34. Podľa § 24 ods. 1, 2,3 a 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo

iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2) b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. (3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. (4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov) vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

36. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy dane z pridanej hodnoty zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny, a preto je ňou zdaňovaný predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie okrem oslobodených transakcií. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Uvedený princíp sa však uplatní iba vtedy, ak platiteľ preukáže, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa dane z pridanej hodnoty a že mu daň z pridanej hodnoty aj v cene tovaru zaplatil. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.11.2016, sp. zn. 3Sžf/104/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 4/2017).

37. Preukázanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie.

38. Najvyšší súd SR napr. v rozsudku sp. zn. 5 Sžf 66/2016 z 31.05.2018 uviedol, že: „Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti. Teda je potrebné, aby dokázal preukázať, že dodanie tovaru, resp. služby, špecifikované vo faktúre, bolo dodané daňovému subjektu konkrétnym dodávateľom v deklarovanom zdaniteľnom období, v deklarovanom rozsahu ako aj iné skutočnosti vyplývajúce z faktúry.“

39. Z rozsudku NSSR sp.zn. 2Sžfk/34/2018 z 24.3.2021 je zrejme: „38. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania kvality služieb, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.“

„ 40. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume

v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. “

40. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej. “

41. Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp.zn. 8Sžf/66/2015 zo dňa 25.1.2018 vyslovil: „Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne, aby mohla byť uznaná a žalobcovi (daňovníkovi) vzniklo právo na odpočítanie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem "môže" § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. “

42. Podobne Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 uviedol: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DP H jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúre “.

43. V rozsudku sp.zn. 4Sžfk/32/2017 zo dňa 03.07.2018 Najvyšší súd SR dospel k záveru: „Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode.“ „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11. Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

„Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovaným dodávateľom zdaniteľných plnení, nepreukázanie práva nakladať s tovarom (vyplývajúce z nadobudnutia vlastníctva tovaru), sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nevykoná všetky opatrenia na to, aby ako zodpovedný kupujúci reálne prevzal dodaný tovar, či už od dodávateľa alebo prepravcu a zadováži si dostatok dôveryhodných podkladov, aby v prípade skúmania reálnosti obchodnej transakcie, vedel nadobudnutie tovaru riadne preukázať.“

44. V rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21.08.2019, v bode 30 sa uvádza: „S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nejde pritom o extenzívny výklad zákona, ale o jeho logický výklad súladný s jeho

zmyslom a účelom. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.“

V bode 33 sa uvádza: Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.1-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

V bode 34 sa uvádza.: Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C- 499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagéhen kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

45. V rozsudku ISžf 61/2016 zo dňa 12.12.2017 Najvyšší súd SR skonštatoval: „Záverom musí najvyšší súd zdôrazniť, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno pri obchodných spoločnostiach v spojení so zásadou poctivého obchodného styku, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj podnikateľská obozretnosť a primeraná starostlivosť o získanie dostupných informácií (napríklad preventívne overenie spôsobilosti svojho dodávateľa na vykonanie požadovaných prác), pôsobí pozitívne na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha priamej či nepriamej dani.“

46. Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/15/2017 zo dňa 31.01.2019, uviedol, že : „Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra, resp. iná listina relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka). Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu (navyše ak nebola zaevidovaná a zaúčtovaná) samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno bez pochybností preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za neho konajúcimi.“

47. Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom ustanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb a ich vecnú súvislosť ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou - dodávateľom uvedenou na faktúre, tak nesplnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok aby boli na základe týchto dokladov uznané za daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného v daňových dokladoch (rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sžf 32/2014).

48. Žalobca v žalobe poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2011, vrátane citácie časti z jeho odôvodnenia, ako aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), rovnako vrátane citácií časti z ich odôvodnenia, ktoré rozhodnutia sa týkajú problematiky uplatňovania odpočítania DPH, resp. podmienok zamietnutia resp. nepriznania uplatneného odpočítania dane, ako aj problematiky rozloženia a presunu dôkazného bremena. Správny súd poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp.zn. 1 Sžfk/8/2019), v ktorom Najvyšší súd SR uviedol: „V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) Súdneho dvora, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených najvyšším súdom, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne zväty v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. aj rozsudky sp.zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012 alebo sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13.11.2012).

49. Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 2 Sžf 52/2010 zo dňa 21.11.2011: Pokiaľ žalobca namietal aplikáciu rozsudkov SD EU spis. zn. C-354/03 a C-484/03 z 12. januára 2006 a spis. zn. C439/04, C-440/04 zo 6. júla 2006, odvolací súd poukazuje na to, že skutkový stav v týchto rozsudkoch sa líšil od prejednávanvej veci predovšetkým tým, že išlo o obchodné vzťahy medzi podnikateľmi so sídlom v rôznych členských štátoch EÚ. Avšak aj napriek tejto skutočnosti, tvrdenie žalobcu, že z uvedených rozsudkov vyplýva záver SD EÚ, že nie je možné pričítať na ťarchu daňového subjektu, že si jeho obchodný partner (dodávateľ alebo odberateľ) neplní svoje daňové povinnosti, alebo sa dopustí podvodu na DPH, nie je podložené, nakoľko takéto konštatovanie sa v predmetných rozsudkoch nenachádza. Z rozsudku z 12. januára 2006, spojené veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ktorého kópiu žalobca priložil k odvolaniu vyplýva, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje zdaniteľné plnenia, na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ vedel, alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Avšak, tento prípad sa týka plnení, ktoré samé osebe nie sú poznačené podvodom. V danom prípade jadrom problému je, že podvodom je poznačené priamo plnenie, ktoré malo byť uskutočnené pre žalobcu, t. j. nie plnenie, ktoré tomuto plneniu predchádzalo v reťazi dodávok. A preto okrem vyššie uvedeného aj z tohto dôvodu nie je možné použiť tieto rozsudky na daný prípad.

50. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd jednohlasne dospel k záveru, že žalobné dôvody nie sú spôsobilé na to, aby zrušil rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane tak, ako to navrhol žalobca v žalobe, preto žalobu podľa § 190 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

51. O náhrade trov konania súd rozhodol v zmysle ustanovenia § 167 ods. 1 a nepriznal trovy konania ani úspešnému žalovanému v zmysle ustanovenia § 168 S.s.p. a to z dôvodu, že neboli splnené podmienky uvedeného ustanovenia.

52. Predmetné rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere 3:0 hlasov (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva(ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 Správneho súdneho poriadku)

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.